Курсовая работа

по предмету: «Правовое регулирование налоговых отношений»

на тему: «Презумпция добросовестности плательщика в российском налоговом праве».

Москва

2010

**Содержание**

|  |  |
| --- | --- |
|  | С. |
| Введение | 3 |
| Глава 1. Добросовестность как правовая категория. | 5 |
| * 1. Сущность и содержание презумпции. | 5 |
| * 1. Понятие добросовестности в праве. | 11 |
| * 1. Критерии недобросовестности налогоплательщика. | 17 |
| Глава 2. Злоупотребление правом в налоговых правоотношениях. | 18 |
| Заключение | 33 |
| Список использованной литературы | 34 |

**Введение**

Предметом настоящего исследования избрана категория добросовестности в налоговом праве России. Понятие добросовестности в сфере налоговых отношений появилось несколько лет назад. Его содержание до сих пор не раскрыто в каких-либо законодательных или нормативных правовых актах. Чтобы выявить наиболее значимые подходы к раскрытию понятия добросовестности, рассмотрим конституционные основы применения этого понятия и соответствующие решения Конституционного Суда РФ, проанализируем взаимосвязи категории добросовестности с такими широко используемыми понятиями, как намерения, интересы и вина налогоплательщика, цели и мотивы его деяний.

Общепризнанная концепция доброй совести, необходимая для ее четкого понимания и применения, вцивилистике отсутствует. Во многом не осмыслена, не обоснована и не прослежена на примере разнообразных законодательных положений существующая в российском гражданском праве многозначность понятия добросовестности. Теоретически не объяснены причины, цели и логика использования законодателем исследуемого понятия.

В силу указанных причин представляется актуальной и важной выработка единой согласованной концепции добросовестности, охватывающей все случаи ее законодательного использования, теоретически обосновывающей причины, цели и логику такого использования.

Целью исследования является рассмотрение всех аспектов такого понятия, как добросовестность, в российском налоговом праве.

Задачи исследования:

- исследовать сущность и содержание понятия презумпция добросовестности;

- рассмотреть принцип добросовестности в праве;

- обозначить критерии недобросовестности налогоплательщика;

- исследовать понятие злоупотребления правом в налоговых отношениях.

Объектом исследования являются общественные отношения, в которых проявляется действие понятия добросовестности.

Предметом исследования является понятие добросовестности в российском гражданском праве.

**Глава 1. Презумпция добросовестности как правовая категория.**

* 1. Сущность и содержание презумпции.

Считается, что в налоговом праве действуют две схожие по названию презумпции: невиновности и добросовестности налогоплательщика. Роднит их и то обстоятельство, что обе они выведены Конституционным Судом РФ. В Постановлении от 17.12.1996 N 20-П КС РФ указал, что обязательным признаком налогового правонарушения является вина, подлежащая доказыванию так же, как сам факт совершения правонарушения. В Определении от 25.07.2001 N 138-О Суд вывел презумпцию добросовестности налогоплательщика. Именно она и рассматривается в данной работе.

Правовая презумпция - это прямо или косвенно закрепленное в законодательстве и детерминированное целями правового регулирования обязательное суждение, имеющее вероятностную природу, о наличии либо отсутствии одного юридического факта при наличии другого юридического факта.[[1]](#footnote-1)

Презумпции бывают юридическими и фактическими. Под юридической (законной) презумпцией следует понимать предположение, прямо или косвенно закрепленное в нормах права и имеющее поэтому юридическое значение.[[2]](#footnote-2) Так, п. 7 ст. 3 НК РФ устанавливает презумпцию толкования неустранимых противоречий налогового законодательства в пользу налогоплательщика. Если эта презумпция будет опровергнута (например, такого неустранимого противоречия не имеется), норма может быть истолкована не в пользу налогоплательщика.

Фактической презумпцией, по определению французского юриста Дома, следует считать все, что случается естественно и обыкновенно, в связи с чем предполагается истинным. Напротив, необыкновенное и неестественное, не будучи доказанным, не считается истинным.[[3]](#footnote-3) Например, фактической презумпцией является предположение о возмездности сделок, совершенных коммерческими предприятиями. Данная фактическая презумпция закреплена как юридическая в п. 3 ст. 423 ГК РФ, согласно которому договор предполагается возмездным, если из закона, иных правовых актов, содержания или существа договора не вытекает иное.

Презумпция добросовестности выведена Судом исходя из действующих норм ГК РФ и НК РФ (в частности, п. 7 ст. 3 НК РФ). Вместе с тем принципы гражданского права существенно, а иногда - кардинально разнятся с принципами права административного. Поэтому выведение презумпции налоговой добросовестности через презумпцию добросовестности участников гражданского оборота представляется довольно рискованным.

Некоторые авторы отмечали, что способ выведения презумпции добросовестности налогоплательщиков, использованный КС РФ в Определении N 138-О, является, мягко говоря, неудачным. Так, Д.М. Щекин отмечает, что норма, установленная в п. 7 ст. 3 НК РФ, безусловно, служит гарантией прав налогоплательщиков, вступая в действие при неясности налогового закона. Однако остается непонятным, как эта гарантия связана с добросовестностью налогоплательщика. Более того, выведение КС РФ презумпции добросовестности налогоплательщика из п. 7 ст. 3 НК РФ вносит элемент неопределенности[[4]](#footnote-4), наличие которой подтвердила и арбитражная практика.

Презумпция добросовестности налогоплательщика нормативного закрепления не получила, что создало угрозу ее произвольного применения на практике.

Цель презумпции добросовестности налогоплательщика - исключить возложение на добросовестного налогоплательщика обязанностей, не предусмотренных законом.[[5]](#footnote-5) Однако такая благая цель (оградить налогоплательщика от незаконных обязанностей) приобрела в правоприменительной практике необоснованно избирательный характер. Если анализировать этот тезис по методу "от противного", получается, что на недобросовестного налогоплательщика обязанности, не предусмотренные законом, можно возлагать. Именно так понимают последствия недобросовестности некоторые должностные лица налоговых органов.

Иногда такой подход применяют и арбитражные суды. Так, ФАС Дальневосточного округа по одному из дел заключил: "Отсутствие в действиях налогоплательщика нарушений закона (легальность действий налогоплательщика) не означает одновременно и его добросовестности".[[6]](#footnote-6) Из изложенного видно, что на практике презумпция добросовестности может распространяться только на тех налогоплательщиков, которые будут признаны таковыми налоговым органом.

Ключевым является вопрос о критериях (признаках) добросовестности налогоплательщика. Поскольку до настоящего времени эти критерии в законе не закреплены, они носят оценочный (зачастую - субъективный) характер. В одном из дел ФАС Северо-Западного округа, признавая недействительным решение налоговой инспекции об отказе обществу в возмещении НДС, указал: "приведенные инспекцией доводы об отсутствии прибыли от деятельности общества, выполнении одним лицом функций руководителя, учредителя и главного бухгалтера общества, отсутствие накладных расходов в декларации по указанному налогу, а также информации о перевозчике и хранении товара не свидетельствуют о недобросовестности общества как налогоплательщика".[[7]](#footnote-7) Из приведенного примера наглядно видно, какими избирательными и случайными критериями (при отсутствии их закрепления на законодательном уровне) руководствуется налоговый орган для того, чтобы уличить налогоплательщика в недобросовестности.

Опровержение презумпции добросовестности участников гражданского оборота, вытекающей из ст. 10 ГК РФ, имеет по гражданскому законодательству строго определенные последствия: двухсторонняя реституция, возмещение ущерба, компенсационная неустойка, пени и т.д.

Такую санкцию, как взыскание в доход государства всего полученного по недействительной сделке, предусматривают всего две статьи ГК РФ - 169 и 179. При этом ни одна из них не устанавливает в качестве диспозиции ни налоговую недобросовестность, ни налоговые нарушения либо злоупотребления. Что касается налогового законодательства, то с понятием "недобросовестность" в нем не связано никаких санкций либо неблагоприятных последствий для налогоплательщика.

Исходя из этого, можно считать, что термин (понятие) "добросовестный налогоплательщик" как таковой презумпцией и не является.

Во-первых, потому что презумпция добросовестности не закреплена в нормах права, т.е. не является законной.

Во-вторых, данное понятие нельзя отнести и к фактической презумпции, поскольку одни и те же действия, совершаемые налогоплательщиками, оцениваются разными субъектами права по-разному. Даже размер одного и того же налога для его плательщика считается "естественно большим", а для налогового органа - "естественно маленьким".

Большинство налогоплательщиков справедливо считают, что неестественным и необычным является стремление уплачивать налоги в максимальном размере и заключать сделки с наихудшими для себя налоговыми последствиями. Неестественно для коммерческой организации, специально созданной для целей извлечения прибыли (п. 1 ст. 50 ГК РФ), отвлекать оборотные средства в виде налоговых переплат либо невозмещенного из бюджета НДС. В этом смысле обычное поведение налогоплательщика, своевременно возвращающего налоговые переплаты, возмещающего из бюджета НДС, использующего законные налоговые льготы и законные способы налоговой оптимизации, следует признавать естественным.

Такую точку зрения поддержал и КС РФ, указав в Постановлении от 27.05.2003 N 9-П на недопустимость установления ответственности "за такие действия налогоплательщика, которые, хотя и имеют своим следствием неуплату налога либо уменьшение ее суммы, но заключаются в использовании предоставленных налогоплательщику законом прав, связанных с освобождением на законном основании от уплаты налога или с выбором наиболее выгодных для него форм предпринимательской деятельности и соответственно - оптимального вида платежа".

Для налогоплательщика естественными являются минимизация трудозатрат и защита собственности (в том числе в судебном порядке), нежелание подчиняться неразумным требованиям налоговых органов. Другие правоприменители такие же действия налогоплательщика (особенно крупного) считают недобросовестными. По их мнению, добросовестным можно признать только того, кто исполняет любые требования налоговых органов и не оспаривает их действия и ненормативные акты. При этом считается неестественным, что в течение проверяемого периода налогоплательщик ни разу не нарушил налогового законодательства и акт налоговой проверки не содержит никаких замечаний. Недобросовестными объявляются не только попытки вернуть налоговые переплаты (это объясняется причинением значительного ущерба бюджету), но и подача уточненных деклараций, в которых сумма налога к уплате уменьшается (это затрудняет налоговый контроль).

При наличии правовых пробелов в налоговом законодательстве в качестве признаков недобросовестности нередко расценивается ошибочное истолкование налогоплательщиком налогового закона в свою пользу и даже неверное, по мнению налогового органа, установление целевых установок закона. Такой подход можно было бы считать дискуссионным, если бы он не противоречил презумпции толкования налогового закона (п. 7 ст. 3 НК РФ) и презумпции невиновности налогоплательщика (п. 6 ст. 108 НК РФ).

В этой связи можно утверждать, что понятие "добросовестность налогоплательщика" не является презумпцией как таковой, а скорее юридической фикцией.

Слово "фикция" означает выдумку, вымысел, а также прием, заключающийся в том, что действительность подводится под какую-либо условную формулу.[[8]](#footnote-8) Юридическая фикция - правовой прием, позволяющий регулировать существующие правоотношения при имеющемся правовом пробеле, т.е. применять к этим правоотношениям нормы права, регулирующие сходные правоотношения по аналогии.[[9]](#footnote-9)

Если это утверждение является верным, то применение юридических фикций для регулирования административных правоотношений является недопустимым.

Налоговый кодекс РФ, как и все административное законодательство, построен по разрешительному принципу: следует делать только то, что прямо указано в законе. При этом НК РФ не допускает возможности налогоплательщику воспрепятствовать налоговому контролю: в этом случае налоговый орган прибегает к принудительным способам получения возможных доказательств налогового правонарушения и вправе применить расчетный способ определения налоговой недоимки (п. 7 ст. 31 НК РФ). Однако ни НК РФ, ни АПК РФ не содержат специальных процедур для установления недобросовестности налогоплательщика. На практике она устанавливается при помощи опровержения юридической фикции "добросовестность налогоплательщика".

По мнению П.А. Гаврилова, механизмом, способным решить проблему ухода от уплаты налогов, "стала добросовестность (недобросовестность), подменившая собой необходимость доказывания сложного юридического состава признания действий налогоплательщиков неправомерными".[[10]](#footnote-10) Представляется, что для ряда налоговых органов и судов именно это обстоятельство сделало использование юридической фикции "недобросовестность" наиболее привлекательным, ибо она освобождает от доказывания неправомерности поведения налогоплательщика. Однако в этом случае применение к налогоплательщику каких-либо санкций за нарушение юридической фикции "добросовестность" будет фиктивным (необоснованным и незаконным), поощряющим некомпетентность, недобросовестность и произвол налоговых органов при осуществлении ими контрольных налоговых мероприятий.

П.А. Гаврилов утверждает, что недобросовестность не является разновидностью правонарушения и не влечет каких-либо санкций. В отношении недобросовестного налогоплательщика просто не реализуется гарантированность права со стороны государства. С таким утверждением нельзя согласиться, поскольку государственный орган, лишающий любое лицо (в том числе правонарушителя) его субъективных прав не на основании закона, сам оказывается правонарушителем. Для суда это означает, что он становится не вершителем правосудия, а соучастником расправы, самосуда и беззакония.

* 1. Понятие добросовестности в праве.

Понятие добросовестного налогоплательщика получило широкое правоприменение после принятия Конституционным Судом РФ (далее - КС РФ) ряда решений по данному вопросу. В 1998 году КС РФ впервые использовал категорию добросовестности применительно к налогоплательщикам, указав на то, что повторное взыскание с добросовестного налогоплательщика не поступивших в бюджет налогов нарушает конституционные гарантии частной собственности.

По мнению КС РФ, взыскиваемые в таком случае денежные суммы не являются недоимкой, поскольку конституционная обязанность по уплате налогов считается исполненной в тот момент, когда изъятие части имущества добросовестного налогоплательщика в рамках публично-правовых отношений фактически произошло (п. 3 Постановления КС РФ от 12.10.1998 № 24-П).

Как следствие, право добросовестного налогоплательщика распоряжаться по своему усмотрению находящимся в его частной собственности имуществом, налог с которого уже уплачен, обеспечивается гарантиями судебной защиты (п. 4 Постановления КС РФ от 28.10.1999 № 14-П).

Позднее КС РФ вывел из смысла положения, содержащегося в п. 7 ст. 3 НК РФ, презумпцию добросовестности налогоплательщиков, действующую в сфере налоговых отношений и не влекущую возложения на налогоплательщиков дополнительных обязанностей, не предусмотренных законодательством (п. 2 Определения КС РФ от 16.10.2003 № 329-О, п. 2 Определения КС РФ от 25.07.2001 № 138-О).

Согласно норме п. 7 ст. 3 НК РФ все неустранимые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах толкуются в пользу налогоплательщика. Действительно, в случаях неопределенности законодательства следует занимать сторону только добросовестного налогоплательщика. Если же правоприменитель изначально придерживается именно позиции налогоплательщика, то очевидно, что добросовестность последнего предполагается.

Итак, статья 10 ГК РФ предполагает добросовестность участников гражданского оборота. В гражданском праве действует презумпция добросовестности: каждый гражданин считается действующим добросовестно, пока не доказано обратное.

Сфера действия презумпции добросовестности не ограничивается только гражданским правом, и эта презумпция может находить применение в других отраслях права, в частности, в налоговом праве.

Понятие добросовестности непосредственно связано с проблемой злоупотребления правом. Встречаются ситуации, когда действия лица формально опираются на принадлежащее ему право, но оказываются неприемлемыми с точки зрения справедливости и защищенной законом цели. Например, ОАО "Ленэнерго" было отказано в возбуждении процедуры банкротства МП "Электрические сети" со ссылкой на злоупотребление ОАО "Ленэнерго" своим правом (ст.10 ГК РФ). Основание для такого вывода суда послужило то, что ОАО "Ленэнерго" не приняло иных мер к получению задолженности с МП "Электрические сети" и, как указал суд, введение процедуры банкротства МП "Электрические сети" "может привести к неблагоприятным последствиям и нанести ущерб государственным и общественным интересам"[[11]](#footnote-11).

Таким образом, имея формальное право на обращение в суд с заявлением о признании должника банкротом, кредитор не смог его реализовать, так как, по мнению суда, в данном случае имело место злоупотребление этим правом.

Понятие добросовестности используется практически во всех отраслях права: в международном публичном и частном праве, в арбитражно-процессуальном праве, в гражданском, семейном, административном. Среди зарубежных исследователей существует мнение о необходимости комплексного (межотраслевого) исследования проблемы злоупотребления правом.

Представляется обоснованной позиция применимости презумпции добросовестности ко всем отраслям права. Презумпция добросовестности является следствием общеправовой презумпции правомерности. "Обман не предполагается и должен быть доказан", - гласит ст.1116 Французского Гражданского кодекса.[[12]](#footnote-12) Проявлением презумпции добросовестности является презумпция невиновности.

Таким образом, презумпция добросовестности применима и к налоговому праву. Это косвенно подтвердил и КС РФ в Постановлении от 12 октября 1998 г. N 24-П. В этом Постановлении КС РФ указал, что повторное взыскание с добросовестного налогоплательщика не поступивших в бюджет налогов нарушает конституционные гарантии частной собственности. О добросовестном налогоплательщике КС РФ упомянул в Постановлении от 28 октября 1999 г. N 14-П. В Постановлении от 23 декабря 1997 г. N 21-П КС РФ обратил внимание на то, что правила п.2 ст.855 ГК РФ не исключали возможности прямого злоупотребления правом, включая искусственное поддержание задолженности по выплате заработной платы в целях уклонения от перечисления платежей в бюджет.

Кроме того, по справедливому утверждению судьи КС РФ М.В. Баглая[[13]](#footnote-13), при выборе формы налогообложения любой законодатель обязан исходить из принципа добра и справедливости, закрепленных во введении к Конституции РФ. Вера в добро, закрепленная во введении к Конституции РФ, предполагает и существование презумпции добросовестности.

В понятие "добросовестность налогоплательщика" можно вкладывать несколько значений. В гражданском праве, по справедливым наблюдениям И.Б. Новицкого, начало доброй совести используется в двух значениях. В одних случаях добрая совесть выступает в объективном значении как известное внешнее мерило, которое принимается во внимание законом, судом, применяющим закон, и которое рекомендуется членам гражданского оборота в их взаимных отношениях. По мнению И.Б. Новицкого, здесь перед нами как бы открывается новый источник, выступает параллельная или подсобная норма, призываемая к действию законом. В других случаях принимается во внимание добрая совесть в субъективном смысле как определенное сознание того или иного лица, как неведение некоторых обстоятельств, с которыми закон связывает те или иные юридические последствия.[[14]](#footnote-14)

Пример применения добросовестности в объективном значении дает ст.53 ГК РФ, которая закрепляет обязанность лица, в соответствии с законом или учредительными документами выступающего от имени юридического лица, действовать в интересах представляемого им юридического лица добросовестно и разумно. Пример добросовестности в субъективном значении содержится в ст.302 ГК РФ - добросовестным считается приобретатель имущества, который не знал и не мог знать о незаконности своего владения.

По моему мнению, в налоговом праве следует исходить из понимания добросовестности в субъективном смысле. Понятие добросовестности в объективном смысле как некоего дополнительного внешнего мерила поведения налогоплательщика не должно находить применения в налоговом праве. Это объясняется тем, что каждый должен платить только законно установленные налоги. Законная форма налога предполагает высокую степень формальной определенности обязанностей налогоплательщика. Каждый точно должен знать, какие налоги (сборы), когда и в каком порядке он должен платить (ст.3 НК РФ). Налог должен уплачиваться только в соответствии с законом без привлечения неопределенного критерия доброй совести.

* 1. Критерии недобросовестности налогоплательщика.

Итак, первый и главный признак - это несоблюдение налогоплательщиком баланса частных и публичных интересов. При заключении договоров налогоплательщикам необходимо учитывать фискальные интересы государства. Иными словами, главной задачей бизнеса должна стать уплата налогов, а не получение прибыли.

Второй критерий: недобросовестной считается деятельность налогоплательщика, операции которого осуществляются только в целях налоговой экономии. Налоговые органы имеют право одним росчерком пера перечеркнуть сделку, указав, что они не видят ее экономической цели и, следовательно, она направлена, например, на уклонение от уплаты налогов.   
 Третьим признаком недобросовестности налогоплательщика фискальные органы считают сомнительную прибыльность операции. Компании должны доказать рентабельность сделки. Однако понятие самой рентабельности в Налоговом кодексе отсутствует.   
 Несоблюдение принципа разумности и осмотрительности при выборе контрагента также грозит компании неприятностями в отношениях с налоговиками. Например, в качестве доказательства налоговики могут представить документы встречной проверки, где уже установлено, что контрагентом компании оказалась фирма-однодневка, не сдающая бухгалтерскую отчетность. Поэтому предприятиям лучше заранее получать максимум информации о компании-партнере - например, запросить ее бухгалтерскую отчетность, учредительные документы, а еще лучше получить в налоговом органе сведения об этой фирме, в частности о сроке ее регистрации и времени существования.   
 Отсутствие реальных, понесенных налогоплательщиком затрат и реальной поставки товара также приведет к тому, что компании придется доказывать свою добросовестность в арбитраже. Как и случаи расчета с поставщиками денежными средствами сомнительного происхождения. К сомнительным налоговики относят, например, заемные денежные средства, ссылаясь на позицию Конституционного суда, сформулированную в определении №169-О, который предписал отказывать налогоплательщикам в возмещении НДС, если они рассчитались за товар заемными деньгами.   
 Именно такой, вышеуказанный подход налоговых органов к предпринимателям и вынуждает их, призывая на помощь депутатов и юристов, настаивать на четком описании в Налоговом кодексе понятия добросовестности налогоплательщика.   
 Рассматриваемые сейчас в Госдуме поправки в НК предлагают считать добросовестным предпринимателя, который просто строго выполняет все обязательства, предусмотренные в Налоговом кодексе.

**Глава 2. Злоупотребление правом в налоговых правоотношениях.**

Критерий добросовестности в налоговом праве предполагает определенное субъективное отношение налогоплательщика к совершаемым им действиям. В этой связи возникает вопрос: если налогоплательщик использует свои гражданские права для заключения сделок с целью избежания уплаты налогов, формально не нарушая закона, то, следуя логике, такие действия налогоплательщика должны признаваться юридически порочными по причине его недобросовестного отношения к интересам бюджета.

И такие сделки можно назвать сделками в обход налогового закона. Понятие сделки, совершенной в обход закона, имеет давнюю историю. Так, еще в римском праве сделки в обход закона выделяли в особую категорию ничтожных сделок. Основанием для выделения сделок, совершенных в обход закона, было, во-первых, намерение сторон достичь цели, противной закону, и, во-вторых, намерение совершить сделку, которая по букве закона прямо не подпадала под запрет, но вела к достижению того практического результата, с которым борется закон. В римском праве ничтожность сделок в обход закона мотивировалась тем, что нормы права должны применяться не по букве, а согласно их цели.[[15]](#footnote-15)

В российском дореволюционном законодательстве понятие "сделка в обход закона" отсутствовало. Оно появилось в ст.30 Гражданского Кодекса РСФСР 1922 года: "Недействительна сделка, совершенная с целью, противной закону или в обход закона, а равно сделка, направленная к явному ущербу для государства".

Необходимо отметить, что формально по ГК РСФСР 1922 года сделка в обход закона должна была повлечь взыскание всего полученного в доход государства. Концепция сделок в обход закона довольно широко использовалась для искоренения отношений, чуждых идеологии построения социалистического общества.

В литературе 20-х годов отмечалось, что сделка признается совершенной в обход закона, если по своему содержанию она соответствует закону, но в результате этой сделки в ее совокупности с иными обстоятельствами возникает положение, находящееся в несоответствии с законом. В качестве примера приводилась следующая сделка: дарение одним лицом другому лицу имущества стоимостью в 1500 руб. в форме простых письменных актов на 750 руб. каждый в целях избежать налог с дарений.[[16]](#footnote-16)

Ключевым моментом при совершении сделок в обход закона является то, что никакой нормы прямо не нарушается, но преследуется цель, которая закону не соответствует. В ряде дел, рассмотренных ВАС (Высший Арбитражный Суд) РФ, недействительными (ничтожными) были признаны договоры цессии, перевода долга и отступного, заключенные между предприятиями-недоимщиками и банками, обслуживающими счета таких предприятий.

Так, в одном из дел коммерческий банк выдавал клиентам-недоимщикам займы (кредиты). Когда наступал срок возврата займа, клиент (предприятие-недоимщик) переводил свой долг по возврату займа на своего должника (дебитора). Дебитор расплачивался с банком, а задолженность дебитора перед своим кредитором (клиентом банка) погашалась. Банк, получая платежи от нового должника по заемному обязательству - дебитора, зачислял их на ссудный счет и рассматривал как суммы, поступившие в погашение выданного займа (кредита). Таким образом, банк не должен был зачислять поступающие суммы на расчетный счет клиента, так как на эти суммы клиент уже не имел никаких прав. Поэтому не должен был возникать и вопрос о задержке банком платежных поручений налогоплательщика-клиента на перечисление налогов в бюджет.

Между тем налоговая инспекция посчитала, что банк виновен в задержке исполнения платежных поручений налогоплательщика на перечисление налогов в бюджет и применила к банку санкции в виде пеней в соответствии со ст.15 Закона РФ "Об основах налоговой системы в Российской Федерации".

Коммерческий банк обратился в Арбитражный суд Челябинской области с иском к налоговой инспекции о признании недействительным ее решения. Решением суда первой инстанции, оставленном в силе Федеральным арбитражным судом Уральского округа, иск был удовлетворен со ссылкой на отсутствие фактов просрочки уплаты клиентами налогов в бюджет по вине банка.

ВАС РФ признал действия налоговой инспекции правомерными и отменил состоявшиеся по делу судебные решения. При этом ВАС РФ указал на неправомерность незачисления на расчетные счета клиентов сумм, поступающих от их контрагентов. Констатировать такую неправомерность можно только в том случае, если рассматривать договоры о переводе долга как недействительные. Не сделав прямых ссылок на недействительность договоров о переводе долга, ВАС РФ фактически при разрешении этого дела исходил из отсутствия у таких договоров юридической силы. В частности, ВАС РФ отметил, что факт использования банком для приоритетного получения денежных средств в целях удовлетворения собственных финансовых интересов договоров о переводе клиентами долга по заемным средствам на своих контрагентов (дебиторов) свидетельствует об искусственном создании ситуации с отсутствием денег на расчетных счетах, предназначенных для зачисления выручки юридических лиц от их хозяйственной деятельности.[[17]](#footnote-17)

Таким образом, в основу правовой позиции Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации по этому делу была положена квалификация договоров перевода долга как не имеющих юридических последствий, т.е. ничтожных.

В другом деле ВАС РФ применил аналогичный подход. Коллективное хозяйство "Родина" являлось должником перед бюджетом по налогам. Предъявленные налоговой инспекцией в отделение Агропромбанка, обслуживающее хозяйство, инкассовые распоряжения на взыскание недоимок не исполнялись из-за отсутствия средств на расчетном счете плательщика. Одновременно коллективное хозяйство имело задолженность перед этим же банком по кредитному договору. В целях возврата кредита коллективное хозяйство уступило банку право требования задолженности от своего дебитора - АООТ "Ливныхлебопродукт" за поставленное зерно. Поступившие от АООТ "Ливныхлебопродукт" денежные средства банк зачислил на свой специальный ссудный счет.

Налоговая инспекция обратилась в Арбитражный суд Орловской области с иском о признании недействительным договора об уступке права требования, заключенного между коллективным хозяйством "Родина" и Агропромбанком. Любопытно, что ГНИ квалифицировала действия сторон по договору цессии как заведомо противные основам правопорядка и нравственности и требовала взыскать все полученное по сделке в доход государства. В качестве оснований иска налоговая инспекция указала то, что банк при наличии неисполненных инкассовых распоряжений на взыскание недоимки в соответствии с договором цессии погасил задолженность хозяйства по собственному кредиту, минуя расчетный счет налогоплательщика.

Необходимо отметить, что при наличии договора цессии у банка отсутствовала обязанность по зачислению поступающих средств на расчетный счет клиента - коллективного хозяйства. Уступка права требования означает замену лица в обязательстве (ст.382-392 ГК РФ). Следовательно, в таком случае кредитором в обязательстве становится банк. Полученные банком по такому обязательству денежные средства являются средствами банка, и он вовсе не обязан их зачислять на расчетный счет клиента.

Суд первой инстанции отказал налоговой инспекции в иске по мотиву отсутствия законодательных ограничений на заключение договоров об уступке права требования при наличии у заемщика задолженности перед бюджетом. Апелляционной и кассационной инстанциями решение суда первой инстанции было оставлено без изменения.

ВАС РФ все судебные акты по этому делу отменил и признал договор об уступке права требования недействительным со ссылкой на ст.168 ГК РФ. При этом ВАС РФ указал, что заключенный сторонами договор цессии направлен на приоритетное (перед бюджетом) получение средств банком, чем нарушено требование ст.15 Закона РФ "Об основах налоговой системы в Российской Федерации" о первоочередном исполнении поручений на перечисление налогов в бюджет.[[18]](#footnote-18) Предприятиями-недоимщиками и банками, помимо договоров о переводе долга и об уступке права требования, применялись также соглашения об отступном.

Приведенная позиция ВАС РФ относительно законности соглашений об отступном находила свое отражение в постановлениях Президиума ВАС РФ в 1997 году. Позднее, в 1998 году, ВАС РФ расценил подобное соглашение об отступном как недействительную сделку со ссылкой на ст.168 ГК РФ.[[19]](#footnote-19) Таким образом, по моему мнению, у ВАС РФ нет устойчивой позиции в вопросе о законности соглашений об отступном.

Ответы на поставленные вопросы нужно искать в формулировках позиции ВАС РФ. Общее, что обращает на себя внимание в этих делах, - что во всех случаях стороной по договору об отступном, договору перевода долга или цессии является банк, обслуживающий счет предприятия-недоимщика. Как указал ВАС РФ, банк, проводящий операции по поручениям клиентов, является не просто стороной по договору банковского счета, но и субъектом, обязанным обеспечивать выполнение поручений в соответствии с правилами проведения банковских операций, устанавливаемых Центральным банком Российской Федерации.[[20]](#footnote-20) Таким образом, ВАС РФ, указывая на двойную роль банка в отношениях с налогоплательщиком-клиентом, вплотную подошел к выражению идеи о недопустимости противопоставления банком своих частных интересов выполнению тех публичных функций, которые на него возложены в связи с перечислением налогов в бюджет.[[21]](#footnote-21)

ВАС РФ указывает на направленность таких договоров на приоритетное (перед бюджетом) получение банком средств, на искусственное создание ситуации отсутствия денег на расчетных счетах в целях удовлетворения банком собственных финансовых интересов. В одном из последних дел по этому вопросу ВАС РФ прямо указал на необходимость исследования всех сделок, заключенных сторонами, с точки зрения направленности их на нарушение налогового законодательства.[[22]](#footnote-22) Иными словами, для всех этих договоров характерно намеренное игнорирование бюджетных отношений. Это по ряду дел столь очевидно, что некоторые суды квалифицировали такие сделки как совершенные с целью, заведомо противной основам правопорядка и нравственности (ст.169 ГК РФ). В дальнейшем ВАС РФ отменил эти судебные акты, ограничившись признанием этих сделок недействительными по ст.168 ГК РФ с возвращением сторон в первоначальное состояние.

В основе квалификации сделок как совершенных в обход налогового закона лежит предположение о злоупотреблении налогоплательщиком своим гражданским правом для достижения определенного результата в налогообложении. Квалифицируя сделки в обход закона как недействительные (т.е. не соответствующие закону), приходится констатировать, что стороны сделки действуют внешне в рамках закона, т.е. на основании предоставленных им прав. Тем не менее при этом их действия квалифицируются как противозаконные, а сделка - как недействительная. Констатировать такую противоправность можно только в рамках понятия злоупотребления правом. Это подтверждается и судебной практикой. Так, Федеральный арбитражный суд Уральского округа по одному из дел об искусственном создании банком ситуации отсутствия денег на расчетном счете недоимщика прямо указал: "Что касается ссылки заявителя в обоснование своих требований на то, что истец действовал в своем праве и в своем интересе, то она судом во внимание не принимается, так как гражданским законодательством (ст.10 ГК РФ) не допускается злоупотребление своим правом".[[23]](#footnote-23)

В.П. Грибанов отмечает, что при злоупотреблении правом управомоченный субъект, действуя в границах принадлежащего ему субъективного права в рамках тех возможностей, которые составляют содержание данного права, использует такие формы его реализации, которые выходят за установленные законом пределы осуществления права.[[24]](#footnote-24) Иными словами злоупотребление правом можно определить как недозволенные формы его реализации в рамках дозволенного ему типа поведения.

Одним из важнейших критериев, определяющих пределы гражданских прав, является требование осуществления этих прав в соответствии с их назначением.[[25]](#footnote-25) Под назначением права понимаются те цели, ради достижения которых субъективные права предоставляются участникам гражданских правоотношений. В самом понятии "назначение права" находит свое выражение принцип сочетания общественных и личных интересов. Как пишет В.П. Грибанов, цели отдельного лица при осуществлении права не могут выходить за рамки тех целей, которые признаются заслуживающими уважения со стороны общества.[[26]](#footnote-26)

В статье 1 ГК РСФСР 1922 года предусматривалось, что гражданские права охраняются законом, за исключением тех случаев, когда они вступают в противоречие с их социально-хозяйственным назначением. В статье 5 ГК РСФСР 1964 года содержалась, по сути, аналогичная норма - гражданские права охраняются законом, за исключением случаев, когда они противоречат назначению этих прав в социалистическом обществе в период строительства коммунизма. Эти нормы в советское время использовались как средство борьбы с капиталистическими элементами, которые, как тогда считалось, допускали злоупотребления правами, предоставленными им гражданским законодательством.[[27]](#footnote-27)

Другой пример законодательной борьбы со злоупотреблением налогоплательщиком своими правами содержится в ст.50 НК РФ. По общему правилу при выделении из состава юридического лица одного или нескольких юридических лиц не возникает правопреемства по отношению к реорганизованному юридическому лицу в части исполнения его обязанностей по уплате налогов. Однако если в результате выделения из состава юридического лица одного или нескольких юридических лиц налогоплательщик не имеет возможности исполнить в полном объеме обязанность по уплате налогов и такая реорганизация была направлена на неисполнение обязанности по уплате налогов, то по решению суда выделившиеся юридические лица могут солидарно исполнять обязанность по уплате налогов реорганизованного лица. При этом очевидно, что такая злонамеренная с точки зрения налогообложения реорганизация не влияет на гражданско-правовую действительность самой реорганизации. Реорганизация остается в силе, однако из-за недобросовестности налогоплательщика налоговые последствия такой реорганизации будут неблагоприятными.

Таким образом, при доказанном в суде умысле банка (ст.135 НК РФ) или реорганизованного налогоплательщика (ст.50 НК РФ) презумпция добросовестности налогоплательщика может быть опровергнута и он будет нести неблагоприятные налоговые последствия своих недобросовестных действий.

Судебная практика выявила еще один пример недобросовестных действий налогоплательщиков при реорганизации юридического лица. По общему правилу к реорганизованному (формально - новому) налогоплательщику финансовые санкции за правонарушения, допущенные прежним налогоплательщиком, не применяются (принцип личной ответственности). Однако судебная практика допускает исключения из этого правила. Так, если реорганизация была проведена в столь короткий срок, что налоговый орган не мог выявить допущенные нарушения налогового законодательства и есть основания полагать, что быстрой реорганизацией налогоплательщик стремился избежать ответственности за допущенные нарушения, то суд признает реорганизованное предприятие подлежащим ответственности за правонарушения прежнего налогоплательщика.[[28]](#footnote-28)

Определенные действия налогоплательщика могут привести к недействительности сделки, если такая сделка нарушает не только налоговое законодательство, но и одновременно является мнимой или притворной. В этом случае сделка является ничтожной и в соответствии с этим должны определяться налоговые последствия. Например, известно, что купля-продажа наличной иностранной валюты облагается налогом на покупку иностранных денежных знаков. Банк осуществил куплю-продажу валюты путем одномоментного проведения операций по открытию физическому лицу банковских счетов (рублевого и валютного), зачислению денег, переводу их в валюту или рубли, выдачу денежных средств и закрытию счета. Характер и оперативность таких операций позволили суду сделать вывод о притворности сделки.[[29]](#footnote-29) В этом случае реальная воля сторон была направлена на совершение сделки купли-продажи наличной иностранной валюты, однако сделка была искусственно оформлена через заключение договоров банковского счета. Суд признал правомерным начисление налога, так как реально стороны совершили куплю-продажу наличной иностранной валюты, т.е. сделку, облагаемую налогом.

Эти примеры показывают, что если действия налогоплательщика нарушают одновременно и налоговое, и гражданское законодательство, т.е. несут в себе порок воли (мнимость или ничтожность), в таких случаях должна быть опровергнута и гражданско-правовая действительность сделки. По общему же правилу направленность сделки на нарушение налогового законодательства не может сама по себе опорочить гражданско-правовую действительность сделки.

Таким образом, недобросовестность налогоплательщика не создает злоупотребления правом гражданским (ст.10 ГК РФ), а создает проблему устранения последствий такой недобросовестности особыми средствами налогового права.

В этой связи возникает вопрос о пределах применения понятия злоупотребления налоговым правом. Если действия налогоплательщика формально опираются на принадлежащее ему право, но последствия осуществления такого права неприемлемы с точки зрения защиты интересов бюджета, то такие действия налогоплательщика вполне могут быть признаны незаконными из-за их недобросовестности. При этом под недобросовестностью в самом общем виде понимается умышленное игнорирование интересов государства при осуществлении налогоплательщиком своих прав.[[30]](#footnote-30)

Острота этого вопроса может быть продемонстрирована на следующих примерах.

Конституционный Суд Российской Федерации в Постановлении от 12 октября 1998 г. N 24-П указал, что моментом уплаты налога является списание банком платежа с расчетного счета плательщика независимо от времени зачисления сумм на соответствующий бюджетный или внебюджетный счет. В развитие этой позиции в ст.45 НК РФ закреплено правило, согласно которому обязанность по уплате налога считается исполненной налогоплательщиком с момента предъявления в банк поручения на уплату соответствующего налога при наличии достаточного денежного остатка на его счете.

По причине банковского кризиса у многих организаций на счетах в "проблемных" банках были заблокированы значительные суммы. В этой связи появились различного рода схемы оплаты налогов с этих счетов. Технология таких операций довольно проста. Организация ошибочно завышает налог к уплате по очередной налоговой декларации и несет в "проблемный" банк платежное поручение на уплату налога. Деньги списываются с расчетного счета клиента, но из-за отсутствия их на корреспондентском счете банка в бюджет не перечисляются. Налог в соответствии с Постановлением КС РФ N 24-П и ст.45 НК РФ должен считаться уплаченным. Позднее организация может потребовать возврата излишне уплаченного налога или его зачета в счет будущих платежей по налогам.

В одних случаях арбитражные суды возвращали излишне уплаченный налог из "проблемных" банков, в других случаях отказывались его вернуть, но тем не менее считали налог уплаченным.[[31]](#footnote-31) Однако напрямую критерий добросовестности судами не использовался для разрешения таких дел, так как отсутствовали нормативные основания этого. Между тем КС РФ в Постановлении N 24-П также указал, что повторное взыскание с добросовестного налогоплательщика не поступивших в бюджет налогов нарушает конституционные гарантии частной собственности.

Таким образом, если налогоплательщик, имея возможность заплатить налог из банка, проводящего платежи, тем не менее платит налог из "проблемного" банка, то его действия вполне можно признать незаконными по причине злоупотребления им своим правом на уплату налога.

Другой пример. Налоговая инспекция, проверив деятельность предприятия, доначислила большую сумму налогов. Добившись предоставления отсрочки по уплате налогов, предприятие учредило дочернюю компанию и передало в ее уставный капитал основные средства (здание кафе). Налоговая инспекция, обнаружив, что основные средства, на которые могло быть обращено взыскание, переданы другой компании, предъявила иск о признании сделки недействительной и взыскании в доход государства всего полученного по сделке (ст.169 ГК РФ). Федеральный арбитражный суд Уральского округа признал удовлетворение иска налоговой инспекции правомерным. При этом суд отметил: "Налогоплательщик в соответствии со ст.10 ГК РФ не вправе злоупотреблять своим правом и распоряжаться частью своего имущества, которая в виде определенной денежной суммы подлежит взносу в казну".[[32]](#footnote-32)

В этом примере очень хорошо видно, что не найдя другого основания для предотвращения недобросовестных действий налогоплательщика по уводу имущества от взыскания, суд использовал институт злоупотребления гражданским правом (ст.10 ГК РФ). Между тем действия налогоплательщика направлены на нарушение налогового законодательства и должны быть пресечены средствами налогового права. Институт злоупотребления гражданским правом в этом случае неприменим, так как в назначение субъективного гражданского права не может входить учет интересов бюджета. В этом примере налицо недобросовестность, но ее негативные правовые последствия не должны устраняться по ст.10 ГК РФ и тем более через взыскание всего полученного по сделке в доход государства по ст.169 ГК РФ.

Как следует из приведенных примеров последствия недобросовестных действий налогоплательщиков могут варьироваться от взыскания всего полученного по сделке в доход государства до полного непротивления таким действиям в силу отсутствия правовой базы.

Так может имеет смысл в налоговом праве закрепить общую норму, подобную ст.10 ГК РФ, о недопустимости злоупотребления налогоплательщиком своими правами, обусловив ее применение опровержением презумпции добросовестности налогоплательщика.

Другой вариант решения проблемы пресечения недобросовестных действий налогоплательщика состоит в совершенствовании отдельных институтов налогового права с целью устранения последствий возможных недобросовестных действий налогоплательщика.

Каждый из вариантов имеет свои достоинства и недостатки. В первом варианте правоприменительная практика, опираясь на общую норму, сумеет в зародыше пресечь случаи злоупотребления налогоплательщиком своими правами. Во втором варианте из-за медлительности законотворческого процесса оперативное пресечение недобросовестных действий налогоплательщиков невозможно и некоторое время формально законные, но недобросовестные действия налогоплательщиков будут иметь полную юридическую силу.

При всех достоинствах общей нормы о недопустимости злоупотребления правом в налоговых правоотношениях все же отрицательные последствия существования такой общей нормы могут быть несоизмеримо выше.

Во-первых, в жертву будет принесен принцип определенности налогового права (ст.3 НК РФ), так как налоговые последствия действий налогоплательщиков будут определяться крайне расплывчатыми критериями добросовестности и злоупотребления правом. По сути, законная форма налога будет дополняться не правовыми признаками, так как добросовестность в конечном счете предполагает моральные критерии для оценки обоснованности поведения.[[33]](#footnote-33) Прочность права гораздо большее благо, чем гибкость, неопределенность и произвольность судебных решений, к которым приводит теория злоупотребления правом.[[34]](#footnote-34) Неблагоприятные правовые последствия злоупотребления правом представляют не что иное, как санкцию за недобросовестное поведение налогоплательщика. Между тем ответственность может наступать только за четко определенные в законе составы правонарушений. КС РФ в Постановлении от 15 июля 1999 г. N 11-П указал, что неопределенность содержания правовой нормы допускает в процессе правоприменения возможность неограниченного усмотрения и неизбежно ведет к произволу, а значит к нарушению принципов равенства и верховенства закона.

Во-вторых, не дело налогового права призывать налогоплательщика этически относиться к интересам государства. Налоговое право построено на принуждении, а принуждение - это не лучший способ проявления морали. История содержит примеры тщетности попыток установить административными методами добросовестность в обществе. Такие попытки предпринимались в дореволюционной России. М. Рейснер по этому поводу писал, что идеи полицейского государства выражались в том, что о добродетели граждан заботился ряд административных и полицейских властей. Он отмечал, что смешение нравственности и права, с одной стороны, приводит к полному господству произвола в сфере административно-полицейской деятельности и юридической безответственности ее органов, с другой же - к не менее полному развитию исключительно пресекающей деятельности полиции.[[35]](#footnote-35)

В-третьих, любая налоговая оптимизация будет поставлена под сомнение, так как всегда будет существовать опасность признания действий налогоплательщика недобросовестными. Однако стремление налогоплательщика к минимизации налоговых платежей всеми законными способами правомерно и оправдано в силу первичности права собственности над налоговыми обязательствами. Иными словами, любое максимальное использование налогоплательщиком юридических возможностей по минимизации налоговых платежей не может быть признано предосудительным.

**Заключение**

Таким образом, по моему мнению, более предпочтительно специальное совершенствование отдельных институтов налогового права с целью устранения неблагоприятных последствий недобросовестных действий налогоплательщиков. Специальное регулирование способно более гибко предотвратить неблагоприятные последствия того или иного вида недобросовестного поведения налогоплательщиков. Например, для уплаты налогов из "проблемных" банков можно установить специальное правило о том, что если налогоплательщик имел реальную возможность заплатить налог из банка, который проводит платежи, но умышленно заплатил налог из банка, приостановившего проведение платежей, то налог не должен считаться уплаченным.

По этому пути и идет законодатель. Например, применение правил о расчете налоговой базы по рыночным ценам (ст.40 НК РФ) к взаимозависимым лицам основано на том, что между взаимозависимыми лицами потенциально возможен сговор о цене, т.е. недобросовестное поведение с целью уменьшения налоговых обязательств.

Налоговое право - это борьба интересов, и поэтому на налогоплательщика не может возлагаться обязанность учитывать интересы государства при реализации своих прав. Государство должно само позаботиться о своих интересах в сфере налогообложения, формулируя налоговые законы без лазеек. Однако коль скоро такие лазейки имеются, их должен исправлять законодатель, а не судебная практика.

**Список используемой литературы**

1. Конституция Российской Федерации. – М.: Приор, 2001.
2. Арбитражный процессуальный кодекс РФ: [принят Гос. Думой 14 июня 2002 г.: одобр. Советом Федерации 10 июля 2002 г.]: с изм. на 15 ноября 2004 г. – М.: Омега-Л, 2004.
3. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая): [принят Гос. Ду-мой 21 октября 1994 г.: одобр. Советом Федерации 28 ноября 1994 г.]: с изм. на 20 апреля 2006 г. – М.: Юрайт, 2006.
4. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть вторая): [принят Гос. Ду-мой 22 декабря 1995 г.: одобр. Советом Федерации 29 января 1996 г.]: с изм. на 20 апреля 2006 г. – М.: Юрайт, 2006.
5. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть третья): [принят Гос. Ду-мой 1 ноября 2001 г.: одобр. Советом Федерации 8 ноября 2001 г.]: с изм. на 20 апреля 2006 г. – М.: Юрайт, 2006.
6. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая): [принят Гос. Ду-мой 16 июля 1998 г.: одобр. Советом Федерации 17 июля 1998 г.]: с изм. на 1 ноября 2005 г. – М.: Юрайт, 2005.
7. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая): [принят Гос. Ду-мой 19 июля 2000 г.: одобр. Советом Федерации 26 июля 2000 г.]: с изм. на 1 ноября 2005 г. – М.: Юрайт, 2005.

Гражданский кодекс РСФСР. Научный комментарий под ред. С.М.Прушинского и С.И.Раевича. Вып.V. Сделки, договоры (автор - И.С.Петеский). - М.: Юридическое издательство НКЮ РСФСР, 1929. - С.18.

Агарков М.М. Проблема злоупотребления правом в советском гражданском праве//Известия академии наук СССР, отделение экономики и права. - 1946. - N 6. - С.430.

1. Бабаев В.К. Презумпции в советском праве. Горький, 1974. С. 69.

Гаврилов П.А. Недобросовестность налогоплательщиков в сфере налоговых отношений // Налоговые споры: теория и практика. 2005. N 9. С. 11 - 15.

Гойхбарг А.Г. Хозяйственное право РСФСР. - М.: 1942. - С.53.

Грибанов В.П. Пределы осуществления и защиты гражданских прав. - М.: Издательство МГУ, 1972. - С.47, 50, 80,88.

Кулагин М.И. Избранные труды. - М.: Статут (в серии "Классика российской цивилистики"), 1997. - С.301.

1. Новицкий И.Б. Принцип доброй совести в проекте обязательственного права//Вестник гражданского права. - 1916. - N 6. - С.56.

Рейснер М. Мораль, право и религия по действующему русскому закону//Вестник права. - 1900. - N 3. - С.17.

1. Словарь иностранных слов. М., 1976. С. 540
2. Хвостов В.М. Система римского права: Учебник. - М.: Спарк, 1996. - С.154.

Щекин Д.М. Юридические презумпции в налоговом праве. М.: МЗ-Пресс, 2002. С. 24, 42-60, 62, 82.

1. Щекин Д.М. Юридические презумпции в налоговом праве. М.: МЗ-Пресс, 2002. С. 24. [↑](#footnote-ref-1)
2. Бабаев В.К. Презумпции в советском праве. Горький, 1974. С. 69. [↑](#footnote-ref-2)
3. Щекин Д.М. Указ. соч. С. 62. [↑](#footnote-ref-3)
4. Щекин Д.М. Указ. соч. С. 82. [↑](#footnote-ref-4)
5. Определения КС РФ от 16.10.2003 N 329-О, от 18.01.2005 N 36-О. [↑](#footnote-ref-5)
6. Постановление ФАС Дальневосточного округа от 26.03.2003 N Ф03-А73/03-2/204. [↑](#footnote-ref-6)
7. Постановление ФАС Северо-Западного округа от 20.01.2005 N А56-8281/04. [↑](#footnote-ref-7)
8. Словарь иностранных слов. М., 1976. С. 540. [↑](#footnote-ref-8)
9. Подробнее см.: Щекин Д.М. Юридические презумпции в налоговом праве. М.: МЗ-Пресс, 2002. С. 42 – 60. [↑](#footnote-ref-9)
10. Гаврилов П.А. Недобросовестность налогоплательщиков в сфере налоговых отношений // Налоговые споры: теория и практика. 2005. N 9. С. 11 - 15. [↑](#footnote-ref-10)
11. См.: Постановление Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 15 июля 1999 г. по делу N А56-8750/99. [↑](#footnote-ref-11)
12. Кулагин М.И. Избранные труды. - М.: Статут (в серии "Классика российской цивилистики"), 1997. - С.301. [↑](#footnote-ref-12)
13. Особое мнение судьи КС РФ Баглая М.В. к Постановлению КС РФ от 4 апреля 1996 г. N 9-П//Собрание законодательства РФ, 1996. - N 16. - Ст.1909. [↑](#footnote-ref-13)
14. См.: Новицкий И.Б. Принцип доброй совести в проекте обязательственного права//Вестник гражданского права. - 1916. - N 6. - С.56. [↑](#footnote-ref-14)
15. См.: Хвостов В.М. Система римского права: Учебник. - М.: Спарк, 1996. - С.154. [↑](#footnote-ref-15)
16. См.: гражданский кодекс РСФСР. Научный комментарий под ред. С.М.Прушинского и С.И.Раевича. Вып.V. Сделки, договоры (автор - И.С.Петеский). - М.: Юридическое издательство НКЮ РСФСР, 1929. - С.18. [↑](#footnote-ref-16)
17. См.: Постановление ВАС РФ от 20 мая 1997 г. N 1016/97. [↑](#footnote-ref-17)
18. См.: Постановление Президиума ВАС РФ от 29 апреля 1997 г. N 131/96. [↑](#footnote-ref-18)
19. См.: Постановление Президиума ВАС РФ от 10 марта 1998 г. N 5624/97. [↑](#footnote-ref-19)
20. См.: Постановление Президиума ВАС РФ от 29 июля 1997 г. N 2353/97//Вестник ВАС РФ. - 1997. - N 11. [↑](#footnote-ref-20)
21. Конституционный суд Российской Федерации в Постановлении от 12 октября 1998 г. N 24-П указал, что на кредитные учреждения возложена публично-правовая обязанность обеспечить перечисление соответствующих платежей в бюджет. [↑](#footnote-ref-21)
22. См.: Постановление Президиума ВАС РФ от 9 февраля 1999 г. N 6747/98. [↑](#footnote-ref-22)
23. Постановление Федерального арбитражного суда Уральского округа от 22 января 1998 г. по делу N Ф09-788/97-АК. [↑](#footnote-ref-23)
24. См.: Грибанов В.П. Пределы осуществления и защиты гражданских прав. - М.: Издательство МГУ, 1972. - С.47. [↑](#footnote-ref-24)
25. См.: Грибанов В.П. Пределы осуществления и защиты гражданских прав. - М.: Издательство МГУ. - 1972. - С.50. [↑](#footnote-ref-25)
26. Там же. - С.88. [↑](#footnote-ref-26)
27. Там же. - С.80. [↑](#footnote-ref-27)
28. См.: Постановление ВАС РФ от 3 марта 1998 г. N 1024/97. [↑](#footnote-ref-28)
29. См.: Постановление Федерального арбитражного суда Уральского округа от 24 сентября 1998 г. по делу N Ф09-589/98-АК. [↑](#footnote-ref-29)
30. Предложить более четкий юридизированный критерий добросовестности очень сложно, так как понятие добросовестности относится к этическим нормам. [↑](#footnote-ref-30)
31. В Постановлении от 24 мая 1999 г. по делу N 02-02/228 Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа указал, что из бюджета могут быть возвращены лишь суммы налогов и обязательных платежей, поступивших в бюджет. [↑](#footnote-ref-31)
32. См.: Постановление Федерального арбитражного суда Уральского округа от 23 сентября 1997 г. по делу N Ф09-729/97-ГК. [↑](#footnote-ref-32)
33. Несоответствие права его социально-хозяйственному назначению применительно к ст.1 ГК РСФСР прямо выводилось рядом авторов из несоответствия общей политики рабоче-крестьянского хозяйства. См.: Гойхбарг А.Г. Хозяйственное право РСФСР. - М.: 1942. - С.53. [↑](#footnote-ref-33)
34. См.: Агарков М.М. Проблема злоупотребления правом в советском гражданском праве//Известия академии наук СССР, отделение экономики и права. - 1946. - N 6. - С.430. [↑](#footnote-ref-34)
35. См.: Рейснер М. Мораль, право и религия по действующему русскому закону//Вестник права. - 1900. - N 3. - С.17. [↑](#footnote-ref-35)